

УДК 691:657.474.57

АНАЛИЗ МЕТОДОВ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В ПРОЦЕССЕ РАЗРАБОТКИ ПРОЕКТА СОЗДАНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ**Малышева В.В.****Научный руководитель – старший преподаватель Зелькина А.В.***Сибирский федеральный университет*

При создании производственного предприятия предприниматели сталкиваются с решением важных задач: определением инвестиционных затрат, прогнозированием конкурентоспособности продукции, определением цены продукции и планированием финансового результата деятельности предприятия. Поэтому выбору метода определения себестоимости (стоимостной оценке затрат на производство и реализацию продукции) на стадии создания предприятия необходимо уделить особое внимание, так как в ней будут отражаться все стороны хозяйственной деятельности субъекта, аккумулироваться результаты использования всех его производственных ресурсов.

Совокупность способов аналитического учета затрат, обеспечивающих определение себестоимости единицы продукции, представляет собой метод калькулирования. Классификация методов калькулирования может быть проведена по нескольким признакам (табл. 1). Конкретный подход из каждой предложенной классификации можно применить на разных этапах развития предприятия.

Таблица 1 – Подходы к учету затрат и калькулированию себестоимости

Классификационный признак	Подходы к калькулированию
1. По оперативности учета затрат	1.1. Калькулирование фактической себестоимости
	1.2. Калькулирование нормативной себестоимости
2. По полноте формирования производственной себестоимости	2.1. Калькулирование по полной себестоимости
	2.2. Калькулирование по переменной себестоимости
3. По объектам учета затрат	3.1. Попроцессный метод
	3.2. Позаказный метод
	3.3. Метод учета затрат по функциям

Согласно первой классификации выделяют подходы в зависимости от того, когда проводится калькулирование. Калькулирование по фактическим затратам может быть применено только по истечении отчетного периода. Как для функционирующего предприятия, так и при разработке проекта создания предприятия (момент $t=0$) данный вид калькулирования использовать весьма проблематично, так как установление цены требует наличия информации о сумме затрат до того, как закончится отчетный период. В таком случае и в рамках функционирующего предприятия, и при разработке проекта создания предприятия необходимо использовать нормативную себестоимость, в основе которой закладывается норматив (плановый показатель) расхода как прямых, так и косвенных затрат. В свою очередь, нормативы затрат задаются технологией производства продукции и организацией её производства.

Рассмотрим классификацию методов определения себестоимости по полноте формирования производственной себестоимости. Такое деление затрат необходимо, в первую очередь, для оценки стоимости запасов НЗП, готовой продукции, что позволяет определить величину его активов (имущества) и сумму инвестиционных затрат.

Калькулирование по полной себестоимости предполагает, что в сумму себестоимости продукции будут входить как переменные (прямые), так и постоянные (косвенные) затраты. Так как в оценке запасов ГП и НЗП будут участвовать как переменные, так и постоянные (общепроизводственные) издержки, то всегда будет существовать искажение реальной себестоимости отдельных видов продукции: косвенные расходы будут распределяться по видам продукции согласно определенной базе. Следствия – завышение стоимости активов (НЗП, остатков ГП), а также искажение уровней рентабельности видов продукции, то, в свою очередь, приводит к неверным управленческим решениям.

Процесс калькулирования по переменным затратам заключается в отнесении на себестоимость единицы продукции только величины переменных (прямых) производственные расходы, тогда как постоянные (косвенные) затраты признаются к расходам в том периоде, когда они были понесены. Метод по переменным затратам дает возможность напрямую связать финансовый результат и объем реализованной продукции, проводить анализ безубыточности, более гибкого ценообразования, вследствие чего конкурентоспособность продукции увеличивается и уменьшается вероятность затоваривания продукции на складе. Кроме того, он определяет прибыль, которую приносит продажа каждой дополнительной единицы продукции и возможность планировать цены и скидки на определенный объем продаж. Все это является его преимуществом.

Выбор того или иного метода оценки себестоимости реализованной продукции, запасов ГП, запасов незавершенного производства зависит от интересов предпринимателя, от его желания получить более точный расчет денежного потока. С точки зрения этапа разработки проекта создания предприятия (момент $t=0$) предпочтительным является метод калькулирования по переменным затратам.

Базовым моментом в построении третьей классификации является выбор обобщенного объекта учета, принципиально несводимого ни к каким другим объектам и к которому применим свой подход. При создании предприятия особенности технологии и организации производства продукции непосредственно будут определять обобщенный объект учета затрат. Характеристика методов определения себестоимости по объектам затрат представлена в табл. 2.

Проанализировав методы калькулирования по различным признакам, можно заключить следующее. При рассмотрении проекта создания предприятия необходимо придерживаться предлагаемого алгоритма определения себестоимости продукции:

1 этап – определение объекта учета затрат на основе особенностей технологического процесса;

2 этап – калькулирование нормативной себестоимости с использованием плановой величины их расхода;

3 этап – оценка себестоимости реализованной продукции, финансового результата, запасов готовой продукции, запасов НЗП (с применением калькулирования по переменным затратам).

Независимо от принятого алгоритма формирования себестоимости главным вопросом с целью принятия управленческих решений является корректное определение себестоимости единицы продукции того или иного вида. С точки зрения определения себестоимости отдельных видов продукции все затраты можно разделить на прямые (непосредственно связанные с производством определенного вида продукции и могут быть отнесены прямо на его себестоимость в соответствии с нормой, заданной технологией) и косвенные затраты (осуществляются в целях производства сразу нескольких видов продукции и распределяются согласно выбранной базе распределения). В зависимости от особенностей технологического процесса и

организации производственной деятельности одни и те же издержки можно отнести к прямым или косвенным расходам, что будет накладывать свои отпечатки на выбор базы распределения накладных затрат.

Таблица 2 - Характеристика методов определения себестоимости по объектам затрат

Метод	Основание и объект калькулирования	Область применения	Особенность
Процессный	Основание: деление затрат за определенный период по предприятию в целом. Объект: конечный продукт.	Массовые производства однородной продукции (производство электроэнергии, однородной продукции предприятий химической, пищевой промышленности и т.п.).	Непродолжительный производственный цикл; ограниченная номенклатура продукции; наличие единой характеристики для всей продукции; полное отсутствие (незначительные объемы) полуфабрикатов и незавершенного производства; узкая специализация основных рабочих и рабочих мест; относительно высокий уровень использования специального оборудования и автоматизации
Попередельный (разновидность процессного метода)	Основание: деление затрат на производство за определенный период в разрезе технологических стадий, переделов (объекты калькулирования) на количество продукции данного периода.	Отрасли (целлюлозно-бумажная, прядильная, металлургическая), где продукция в ходе технологического цикла последовательно проходит несколько переделов, на каждом из которых в изделие "добавляются" затраты.	
Показанный	основание: выделение из общей совокупности расходов на производство таких затрат, которые можно отнести прямо на объект калькуляции (конечный продукт) в разрезе заранее установленных статей.	На предприятиях с серийным типом производства, где выпускается уникальная (особая) продукция по специальным заказам (в крупнейших судо-, авиа- и машиностроительных концернах; в малом бизнесе - при производстве мебели, визитных карточек и т.д.)	Производство неоднородной продукции; широкая номенклатура выпускаемой продукции при небольшом количестве изделий каждого наименования; применение универсального технологического оборудования

Учет затрат по функциям	Соотнесение накладных расходов по производственным подразделениям с определенными видами активности, которые осуществляются в интересах производства, реализации продукции. Объект: функция подразделения.	Организации, выпускающие большой ассортимент продукции разными партиями.	Его внедрение достаточно дорого.
-------------------------	--	--	----------------------------------

Приведем пример. Рассмотрим проект создания производства продукции из пенополистирола. Для производства пенополистиролбетонных (ППСБ) блоков планируется организовать обособленную производственную линию, а производство пенополистирольных (ППС) плит двух видов (А и В) будет организовано на другой производственной линии. Каждая производственная линия обслуживается своим производственным персоналом. Кроме того, предусмотрено привлечение административно-управленческого персонала в минимальном количестве и обслуживающего персонала (склад сырья, материалов и ГП).

Такая организация и особенность технологического процесса позволяет отнести «традиционно» косвенные затраты к прямым расходам. С другой стороны, «традиционно» прямые расходы будут считаться косвенными затратами. Пример деления затрат на прямые и косвенные в зависимости от особенностей производственного процесса и организации производства продукции представлен в табл. 3.

Таблица 3 – Деление расходов на прямые и косвенные в зависимости от особенностей организации производства продукции из пенополистирола

Вид затрат	Линия ППСБ	Линия ППС (изделия А, В)
Прямые расходы		
1. Сырье, материалы	+	+
2. Заработная плата рабочих (с учетом страховых отчислений) линии ППСБ	+	-
3. Амортизация линии ППСБ	+	-
Косвенные расходы		
1. Вспомогательные материалы (электроэнергия, пар, вода на технологические цели)	+	+
2. Услуги ЖКХ	+	+
3. Заработная плата рабочих (с учетом страховых отчислений) линии ППС	-	+
4. Заработная плата АУП (с учетом страховых отчислений)	+	+
5. Амортизация линии ППС	-	+
5. Амортизация непроизводственных фондов	+	+
6. Аренда помещений	+	+

7. Прочие (РБП, реклама, связь, аренда транспорта)	+	+
--	---	---

Знаком «+» в табл. 3 обозначено отнесение того или иного вида затрат на тот или иной продукт. Из табл. 3 видно, что к таким традиционно косвенным затратам наряду с заработной платой АУП, амортизацией непроизводственных фондов и др. также добавляются заработная плата рабочих (с учетом страховых отчислений) и амортизация линии ППС, а такие расходы как амортизация линии ППСБ становится в один ряд с прямыми расходами на сырье, материалы для ППСБ-блоков и заработную плату рабочих, обслуживающих линию ППС.

Открытым вопросом на сегодняшний день является вопрос распределения косвенных затрат, а именно: как учесть в составе себестоимости расходы, которые невозможно однозначно соотнести с единицей конкретной продукции. Применяя ту или иную базу распределения (объем производства в натуральном выражении; затраты на основные материалы, использованные в производстве в течение периода, фонд заработной платы основных производственных рабочих и др.), в первую очередь, необходимо ориентироваться на особенности технологического процесса и организации производства продукции. Именно они соотносят все расходы к прямым и косвенным, а также задают выбор фактора (базы) распределения, наилучшим образом характеризующего саму статью затрат, подлежащую распределению.